

ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

*П.Я. Папковская,
д-р экон. наук, профессор*

Постановка учетной проблемы во взаимосвязи с налогообложением практически не встречается в научных публикациях, несмотря на ее актуальность. В действующих экономических условиях всегда проявляется взаимодействие бухгалтерского учета и налогообложения. Оптимальность их взаимодействия определяет уровень экономической среды, соответствующей условиям хозяйственной деятельности. Создание такого оптимального взаимодействия регулируется со стороны государства, однако в республике можно констатировать отсутствие такой оптимальности и полную степень зависимости системы бухгалтерского учета от налогообложения. Нельзя утверждать, что за рубежом в странах с развитыми рыночными отношениями отсутствует законодательное регулирование формирования национальных систем бухгалтерского учета. Оно присутствует в каждой стране. Однако речь идет о регулировании бухгалтерского учета с позиции налогообложения и в первую очередь с учетом решения его фискальной функции. Учетная отечественная практика свидетельствует, что бухгалтерский учет организуется в полном соответствии с требованиями налогообложения.

Практический механизм бухгалтерского учета формируется под сильным и целенаправленным воздействием законодательно регулируемого налогообложения. Техника исчисления налогов определяет не столько функциональное содержание налогового механизма, сколько методические подходы к постановке бухгалтерского учета в целом и производственного в частности. В этой связи многие экономические категории процесса воспроизводства такие, как себестоимость, прибыль, рентабельность получают не соответствующее им в теории практическое содержание. Возникла ситуация: в бухгалтерском учете не формируются реальные показатели хозяйствования. Это приводит к необходимости формировать бухгалтерские концепции с налоговым преломлением. Обеспечить взаимосвязь бухгалтерского учета и налогообложения можно при условии формирования реальных показателей результативности хозяйствования и необходимого информационного поля для действующего налого-

вого законодательства. Прежде всего следует рассмотреть, насколько зависима система бухгалтерского учета от налогов и какие виды налогов конкретно оказывают на нее регулирующее воздействие.

Налоговый механизм формирования производственных затрат с целью налогообложения наибольшее проявление получил в налоге на прибыль, объектом которого является конечный результат деятельности предприятия. Проблемы несоответствия показателей бухгалтерского учета и информационной базы для налогообложения не существовало в условиях административно-регулируемого ведения экономики. Эта проблема возникла с переходом к новым условиям хозяйствования, составной частью которых стали взаимоотношения хозяйствующих субъектов с государством посредством налогового механизма. Происходит трансформация бухгалтерского учета и в том числе учета затрат в налогово-регулируемый и это регулирование, к сожалению, является непоследовательным. В большей мере она преследует цель сформировать информационную базу для налогообложения. Регламентация порядка формирования затрат в процессе хозяйственной деятельности осуществляется Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), в которые постоянно вносятся изменения и дополнения. В соответствии с ними в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются в нормированном порядке большинство слагаемых элементов: материальные затраты, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты. Следовательно, налог на прибыль контролирует отражение в себестоимости продукции всех затрат, связанных с производством. При этом следует подчеркнуть, что с каждым последующим этапом изменений Основных положений регулирование затрат становится более очевидным в пользу налогообложения. Во многих случаях это регулирование не поддается какому-либо обоснованию.

Состав налоговой базы по налогу на прибыль определяет порядок формирования затрат, включаемых в себестоимость продукции. Поскольку объектом налогообложения по данному налогу является итоговый результат деятельности субъекта хозяйствования, то налоговая база за период применения данного налога с 1992 г. постоянно изменялась в сторону увеличения. Так как затраты непосредственно участвуют в формировании этой налогооблагаемой базы, то налоговое регулирование и направлено в первую очередь на состав затрат. В этой связи с 1993 г. Совет Министров республики определяет порядок нормативно-

го включения в себестоимость продукции (работ, услуг) компенсационных выплат за использование личных автомобилей в служебных целях, представительских расходов, средств на рекламу, фирменную и специальную одежду, расходов на подготовку кадров в средних и высших учебных заведениях, информационных, консультационных, маркетинговых и аудиторских услуг. Установленный порядок нормирования в свою очередь является объектом нарушений со стороны учетных работников и повышенного внимания при проверках со стороны налоговых инспекторов.

Проведенное изучение степени зависимости производственного учета затрат от налогообложения подтверждает всеобъемлющее воздействие последнего. Каким же образом следует оценить это влияние, можно ли признать налоговое регулирование в качестве практического механизма обеспечения формирования полной и достоверной информации о реальном имущественном положении предприятия для всех пользователей этими данными? Отрицать регулирующее воздействие налогообложения на построение системы бухгалтерского учета нельзя. И в то же время необходимо обозначить критерии полноты и достоверности учетной информации и их соответствие реальному имущественно-финансовому состоянию хозяйствующего субъекта. В соответствии с действующим законодательством, в частности, согласно закону Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», утвержденному 8 ноября 1994 г. № 3373-ХП, достоверность финансовой отчетности определяется соответствием совершенных финансовых и хозяйственных операций законодательству Республики Беларусь. Это означает, что система бухгалтерского учета должна сформировать информационную базу в соответствии с требованиями законодательства, в том числе и налогового. Но соответствовать реальному финансовому состоянию субъекта хозяйственной деятельности такая «достоверная» финансовая отчетность не будет. В качестве обоснования такого утверждения можно привести хотя бы несколько практических ситуаций из хозяйственной деятельности. Рассмотрим, например, порядок возмещения командировочных расходов. Установленные нормы по возмещению суточных в размере 4000 р. (что равно 2 дол. США) не соответствуют реальным затратам на питание работника в течение суток. Для сравнения можно привести данные о размере компенсации суточных в советское время — 2,60 р., что составляло по обменному курсу того времени 4 дол. США. В такой ситуации многие предприятия негосударственной формы собствен-

ности (государственным предприятиям не разрешено. — Авт.) производят увеличение размера суточных до необходимого прожиточного дневного минимума. Реальная необходимость затрат очевидна, однако нормативное регулирование формирования себестоимости не позволяет обоснованные затраты полностью включать в себестоимость продукции (работ, услуг). Или же можно в качестве примера привести порядок возмещения расходов на оплату жилья во время служебной командировки за границу. Предприятиям приходится оплачивать эти расходы в больших суммах, что предусмотрено установленной нормой. Суммы превышения данных расходов над установленной нормой также не могут быть включены в состав себестоимости продукции (работ, услуг). В итоге получается, что затраты субъектов хозяйствования реальные, а информация о себестоимости — неполная. В то же время в соответствии с законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» одним из принципов составления бухгалтерской отчетности является «полнота отражения хозяйственных операций, осуществленных за отчетный период». Следовательно, нет оснований считать себестоимость полным стоимостным выражением хозяйственных операций, так как сверхнормативная часть производственных расходов возмещается за счет остающейся в распоряжении предприятия прибыли. В результате получается, что один и тот же вид расходов, имеющий одно целевое назначение, не признается таковым в сверхнормативном размере. Бухгалтерские записи по дебету счета 81 «Использование прибыли» на списание производственных затрат показывают экономическую несостоятельность таких записей, так как прибыль не может использоваться на покрытие затрат простого воспроизводства. Она используется на расширенное воспроизводство или на потребление. Следовательно, списание затрат на производство за счет прибыли подтверждает неправильное (необоснованное) исчисление результативного показателя — прибыли.

Неправомерность списания производственных затрат за счет чистого результата деятельности — прибыли подтверждается игнорированием еще одного законодательно установленного принципа составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с которым должна быть обеспечена «правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам». Подтверждением данного заключения могут служить многие факты из практики бухгалтерского учета затрат, связанных с производством продукции (работ, услуг). В частности, расходы на рекламу, произведенные, например, в ноябре отчет-

ного года и относящиеся к процессу реализации продукции в будущем году (услуги по рекламе будут оказываться как в отчетном, так и в будущем году), будут включены в себестоимость продукции отчетного года в установленном нормативном размере, а сумма превышения расходов над нормативом должна быть возмещена остающейся в распоряжении предприятия прибылью отчетного года, т.е. в себестоимость продукции будущего года эти затраты согласно действующему порядку регулирования источников их возмещения не могут быть включены, несмотря на их целевой производственный характер. Такое же положение складывается и с затратами на подготовку кадров, а также со всеми другими аналогичными. Не допускается их перенос в качестве производственных затрат на следующий отчетный год. Поэтому в себестоимости продукции (работ, услуг) находит отражение только часть затрат производства, определяемая требованиями налогообложения.

Списание сверхнормативных производственных затрат за счет остающейся в распоряжении предприятия прибыли по дебету счета 81 «Использование прибыли» в ситуациях убыточного финансового положения предприятия представляет собой еще более парадоксальное явление: являясь убыточным, хозяйствующий субъект использует неполученную им прибыль. В аграрном секторе республики такие предприятия составляют 45,6 % общего их числа. Невозможно использовать то, что не создано. В данном случае учетный механизм реализует совершенно выраженные фискальные интересы (функции) налоговой системы. Счет 81 «Использование прибыли» на практике превратился в «затратный» счет. Из этого следует, что налог на прибыль взимается со значительной части производственных затрат, а не с прибыли. В результате в экономике страны в целом он не может обеспечивать инвестиционные процессы в производстве и прирост капитала.

В связи с этим представленный механизм формирования себестоимости продукции не может обеспечить получение реального результативного показателя хозяйствования. Поэтому нельзя не обратить внимание на то, что в литературных источниках по экономической теории отдельные авторы процесс формирования издержек производства и их сущность представляют в идеализированном аспекте. Так должно быть, но, к сожалению, это не осуществляется на практике.

Рассматриваемая сложность учетно-налоговых вопросов обусловлена доминирующей ролью системы налогообложения. Выходом из создавшейся ситуации должно быть реформирование

методических основ учета затрат на производство продукции (работ, услуг), которое, на наш взгляд, может быть осуществлено в двух направлениях.

Первое направление. Совершенствование учета затрат должно осуществляться одновременно с прогрессивным изменением самой системы налогообложения. Если даже предположить, что система налогов будет сформирована в самом оптимальном соотношении, фискальное влияние на систему бухгалтерского учета будет все равно трансформировано, так как совокупность налоговых отношений никогда не будет отвечать реальной экономической действительности. Она не сможет никогда выражать ее сущность, так как должна выполнять свою основную функцию — воздействовать на конкретную экономическую действительность, соответствовать общественно-политической формации общества. В настоящее время невозможно сформировать такую налоговую систему, которая была бы стабильной и непротиворечивой. Причиной этого являются сложные объективные условия переходной экономики.

Второе направление. Установление регулирования балансовой прибыли для целей налогообложения. Это позволит исключить такую ситуацию, когда категория себестоимости является экономическим и налоговым показателем. Опыт учетной практики формирования затрат для исчисления реальных показателей себестоимости и прибыли уже накоплен и в России. Начиная с 2002 г. Налоговый кодекс РФ установил перечень расходов, принимаемых для исчисления налога на прибыль. Это означает, что все производственные затраты включаются в себестоимость в полном объеме, но не все уменьшают базу для исчисления налога на прибыль. Изучение порядка исчисления и документального оформления налога на прибыль в России показывает, что используются две формы налоговых документов: «Расчет налога от фактической прибыли» и «Справка о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета налога от фактической прибыли» — содержание этих документов может быть принято за основу и в нашей республике при осуществлении реформирования методических основ по учету затрат на производство продукции (работ, услуг), направленных на формирование реальных экономических показателей.

Трансформация экономической системы изменила условия хозяйственной деятельности предприятий и тем самым обусловила совершенно иной механизм взаимоотношений субъектов предпринимательства с государством. Эти отношения построены на налогообложении, сущность которого заключается в изъ-

ятии государством определенной части валового общественного продукта для формирования бюджета. Степень развития экономических отношений определяет налоговую емкость производства. Следовательно, налоговая система государства складывается и развивается под воздействием экономических, политических и социальных условий.

Становление рыночной налоговой системы в республике началось в 1990 г., когда был принят закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», согласно которому были установлены для предприятий следующие налоги: налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт, налог на доходы. 20 декабря 1991 г. Верховный Совет Республики Беларусь принял закон «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь», который установил следующие налоги: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль и доходы; налог на пользование природными ресурсами (экологический налог); налог на недвижимость; налог на экспорт и импорт; земельный налог (плата за землю); налог на топливо; транспортный налог; государственная пошлина и сборы; подоходный налог с граждан. Налоговая система начала функционировать во всех отраслях экономики.

Одной из проблем в создании рациональных систем налогообложения является классификация налогов, обуславливающая выбор источников обложения и ставок налогов в зависимости от особенностей их исчисления, уплаты, отнесения за счет соответствующего источника возмещения.

В настоящее время налоги имеют следующие источники возмещения:

включаются в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг);

включаются в цену реализации продукции (работ, услуг), т.е. в себестоимость реализованной продукции;

являются составным элементом положительного финансового результата хозяйственной деятельности;

относятся за счет оставшейся в распоряжении предприятия прибыли;

являются составным элементом совокупного индивидуального дохода.

В соответствии с действующими нормативными документами к первой группе налогов относятся платежи в фонды социальной защиты и занятости населения, чрезвычайный налог для ликвидации последствий на Чернобыльской АЭС, экологический и земельный налоги. В связи с таким положением вста-

ет вопрос, насколько обоснованно такое включение налогов в состав производственных затрат и как это сочетается с экономическим механизмом хозяйствования. Опыт зарубежных стран свидетельствует о различных подходах к его решению. Так, в Германии отдельные сборы, взносы, промысловый налог, налог на землю, налог на грузовые транспортные средства включаются в издержки процесса производства. В США и Англии в себестоимость произведенной продукции налоги не включаются. Основным критерием, послужившим основанием для такого отнесения указанных налоговых платежей, на наш взгляд, является историческая практика использования различных факторов производства в качестве объекта налогообложения. Возникает вопрос, насколько необходима такая множественность источников формирования налогов, может быть достаточно было бы одного вида налога?

Теоретическое исследование сущности показателя себестоимости как экономической категории, являющейся объективным экономическим выражением процесса производства, а также анализ действующей учетной практики и налогообложения позволяют сделать вывод о неправомерности включения налогов в состав затрат хозяйствующих субъектов, так как в сложившейся ситуации налоговый механизм определяет формирование затрат с целью налогообложения. Включение налогов в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) не дает представления о реальной базе для исчисления доходности хозяйствования, так как налоги приобрели превращенную форму затрат. В этой связи следует сделать вывод о том, что источником формирования (возмещения) налогов не могут выступать затраты на стадии процесса производства. Записи на счетах бухгалтерского учета рассмотренных налогов и налоговых платежей по дебету счетов затрат и кредиту счетов расчетов с бюджетом отражают субъективное начало в категории «себестоимость».

Л и т е р а т у р а

1. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): Утв. Министерством экономики Республики Беларусь 26.01.1998 г. // Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). 7-е изд., доп. Мн., 2000.
2. Мидлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ.; Под ред. И.И. Елисейевой. М., 1997.
3. Мюллердорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет: Снижение и контроль издержек. Особенности их рациональной структуры / Пер. с нем. М.И. Кирсанова. М., 1996.